

DANIŞTAY KARARLARI

Derleyen: Hakan DEĞİRMENCI

Vergi Müfettişi

Vergi Denetim Kurulu

KAYIT DIŞI SATILDIĞI TESPİT EDİLEN ARAÇLARIN SATIŞ BEDELİNİN TESPİTİNDE SADECE KASKO DEĞERİNİN DİKKATE ALINMASININ HUKUKA UYGUN OLMADIĞI

T.C.

DANIŞTAY

DÖRDÜNCÜ DAİRE

Karar Tarihi : 22.02.2021

Esas No : 2016/17033

Karar No : 2021/1176

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı (... Vergi Dairesi Müdürlüğü) **VEKİLİ** : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

İSTEMİN KONUSU : ... Vergi Mahkemesinin... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacının ikinci el oto alım satımı nedeniyle ticari kazanç elde ettiğinden bahisle re'sen tarh edilen vergi ziyayı cezalı 2011 yılı gelir vergisi, 2011/7-9, 10-12 dönemleri gelir geçici vergisi, 2011/8, 9, 10, 11 dönemlerine ilişkin katma değer vergisinin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Vergi Mahkemesince verilen kararda; 2011/8,9,10,11 dönemlerinde beş satış ve 2012/4,7,8 dönemlerinde de beş satış gerçekleştiği, 2012 yılındaki bu beş satıştan ikisinin 36 koltuklu otobüs olduğu ve 2013 döneminde de eşine bir adet araç satışı yaptığı dikkate alındığında davacının birbirini müteakip 2011, 2012 ve 2013 yıllarındaki araç satışlarında 213 sayılı Gelir Vergisi Kanununca ticari faaliyet için aranan devamlılık unsurunun mevcut olduğu ve dolayısıyla söz konusu motorlu araç alım

satımlarının ticari faaliyet teşkil ettiği kanaatine varıldığı ancak davalı idare tarafından uyuşmazlığa konu olan motorlu araçların gerçek satış bedelleri tespit edilerek matrah tespit edilmesi gerekirken bu yönde herhangi bir araştırma yapılmaksızın sadece kasko değeri üzerinden matrah takdir edildiğinden dava konusu tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Gelir ve Kurumlar Vergisinin uygulanması bakımından, motorlu kara taşıtlarının satış bedelinin emsallerine göre bariz şekilde düşük beyan edilmesi halinde satış değerini belirlemede kasko bedelinden de yararlanılabileceği, davacının 2011, 2012 ve 2013 dönemlerinde ikinci el motorlu araç alım ve satım işiyle devamlı olarak ilgilendiği, bu dönemlere ait beyannamelerini vermediğinin tespit edildiği, dava konusu olayda herhangi bir hukuka aykırılık bulunmadığı ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI : Temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCESİ: Temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadarki vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 28. ve 36. maddelerinin verdiği yetkiye istinaden 30 Aralık 2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin 24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinde; “Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, % 18

b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1

c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 8 olarak tespit edilmiştir.” hükmüne yer verilmiş, Kararın Ekli I sayılı Listesinin 9. maddesinde; aşağıda tanımları yapılan motorlu taşıtlardan yalnız “kullanılmış” olanlar, “Türk Gümrük Tarife Cetvelininin 87.03 pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil). [(Yalnız binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, jipler, vb., motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar, “8703.10.11.00.00 özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar (dizel veya yarı dizel) veya kıvılcım ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu taşıtlar”, “8703.10.18.00.00 diğerleri”] [Ambulanslar, mahkum taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar hariç.] (Katma Değer Vergisi Kanununun 30/b maddesine göre binek otomobillerinin alımında yüklenilen katma değer vergisini indirim hakkı bulunan mükelleflerin, bu araçları tesliminde bu Kararın 1 inci maddesinin (a) bendinde öngörülen vergi oranı uygulanır.) kuralı yer almaktadır.

Dosyanın incelenmesinden; davacı tarafından 2009 ile 2013 yıllarında çok sayıda araç alış-satışı yaptığının tespiti üzerine adına mükellefiyet kaydı yapıldıktan sonra, satışı yapılan araçların satış bedelleri olarak kasko değerleriyle oto alım satımında rayiç olan % 2 komisyon bedeli hesaplanmış olup, bu bedel üzerine %18 katma değer vergisi oranı uygulanarak dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı, davacının satışlarını ticari kazanç elde etmek amacıyla yapılmadığını iddia ederek iş bu davayı açtığı görülmektedir.

Olayda, ilgili dönemde satışı yapılan ihtilaf konusu araçlar yönünden, davacının anılan dönemde çok sayıda araç alım satımı yaptığı ve alıcılara tümüyle ulaşmanın somut olayda mümkün olamayacağı bu durumda gerçek veya gerçeğe en yakın şekilde matrah tespiti yoluna gidilmesi amacıyla, söz konusu araçların kasko bedellerinin dikkate alınmasının, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun ve olayın özelliğine göre normal ve mutad kabul edilmesi gereken nitelikte bir ispatlama yöntemi olduğu, aksini ispat yükünün söz gelimi satılan kaza geçiren bir araç ise kasko bedelinin de altında satıldığı gibi bir iddiası varsa, araçların gerçek satış bedeli konusunda kasko bedeli dışında bir bedelle satışının yapıldığı hususunda davacı tarafından iddiasını ispata yönelik herhangi bir karşı delil de sunarak iddiasını ispat yükü altında olup bu yönde bir bilgi ve belge sunulmadığı görülmüştür.

Bu itibarla, davalı idarece söz konusu satışı yapılan araçlar için gereken araştırmanın yapılarak kasko değerinin somut olarak belirlenmesi, ispat yükü

üzerine düşen davacı tarafından satışı yapılan ikinci el otomobillere ilişkin olarak beyanda bulunulmamış olması nedeniyle, Takdir Komisyonunca kasko değerleri dikkate alınmak suretiyle üzerine % 2 oranında komisyon bedeli eklenerek yapılan vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarında hukuka aykırılık görülmemiştir.

Öte yandan, söz konusu bedel üzerine %18 katma değer vergisi oranı uygulandığı görülmüş olup, mahkemece tarhiyata konu araçlara ilişkin matrahın ve vergi oranlarının hesaplanmasının doğru belirlenip belirlenmediği, 30/12/2007 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanıp yürürlüğe giren 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 2. el araçların satışlarında katma değer vergisi oranları dikkate alınarak yeniden bir karar verilmesi gerektiği sonucuna varılmakla, Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin kabulüne,
2. Temyize konu ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA,
3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine,
4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş (15) gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 22/02/2021 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

**EMTİA ALIMLARININ SAHTE VE MUHTEVİYATI İTİBARIYLA
YANILTICI FATURALARLA BELGELENDİRİLMESİNİN ÖZEL
USULSÜZLÜK CEZASI KESİLMESİNİ GEREKTİREN EYLEMLER
ARASINDA GÖSTERİLMEDİĞİ**

**T.C.
DANIŞTAY
DOKUZUNCU DAİRE**

Karar Tarihi : 27.05.2021

Esas No : 2019/5467

Karar No : 2021/3393

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı-...

VEKİLİ: Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... İnşaat Taah. Hırdavat ve İnş. Tic. Ltd. Şti.

VEKİLİ: Av....

İSTEMİN KONUSU : ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının, temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, 2011 yılına ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Danıştay Üçüncü Dairesince verilen bozma kararına uyararak dosyanın yeniden incelenmesi suretiyle; harcamaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanılıcı faturalarla belgelendirilmesinin, 213 sayılı Kanunun 353. maddesinin birinci fıkrasında özel usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren eylemler arasında gösterilmediği gibi kesilen ceza maddenin öngörülüş amacına da uygun düşmediğinden, kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk olmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne, özel usulsüzlük cezalarının kaldırılmasına karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Kesilen özel usulsüzlük cezalarında hukuka aykırılık olmadığı iddiasıyla kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ ... DÜŞÜNCESİ: İleri sürülen iddialar

Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını gerektirecek nitelikte bulunmadığından, temyiz isteminin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Davacı adına, 2011 yılına ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendinde, verilmesi ve alınması icap eden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hükme bağlanmıştır.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bu hükümler karşısında, özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için, maddede hükmünde sayılan belgelerin verilmediğinin, alınmadığının veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verildiğinin usulüne uygun olarak açık, mükellefi bağlayacak ve hukuken itibar edilecek biçimde olayın vuku anında somut olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Zira, cezayı gerektiren fiilin tüm unsurları tamam olmadan failin cezalandırılmayacağı yolundaki genel ceza hukuku ilkesi karşısında, varsayım ya da kıyas yoluyla ceza kesilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Temyize konu mahkeme kararıyla düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca 2011 yılı işlemleri incelenen davacı adına kesilen özel usulsüzlük cezasının; emtia alımlarının sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı faturalarla belgelendirilmesinin özel usulsüzlük cezasını gerektiren eylemler arasında gösterilmediği gerekçesiyle kaldırılmasına hükmedilmiş ise de; anılan yasa hükmü uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için fatura verilmediği ve alınmadığı hususunda yapılmış hukuken geçerli somut bir tespit bulunması gerektiği, olayda ise böyle bir tespit mevcut olmadığı ve cezayı gerektiren bütün unsurların gerçekleşmediği anlaşıldığından, kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran Mahkeme kararında sonucu itibariyle isabetsizlik bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Davalı idarenin temyiz isteminin reddine,

2. ... Vergi Mahkemesi'nin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının yukarıda belirtilen gerekçeyle ONANMASINA,

3. 2577 sayılı Kanun'un (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün içinde karar düzeltme yolu açık olmak üzere, 27/05/2021 tarihinde oybirliğiyle karar verildi.

**İŞTİRAK EDİLEN ŞİRKETİN DÖNEM FAALİYETİNİN
ZARARLA SONUÇLANMASI HALİNDE SÖZ KONUSU ZARARIN
KAZANCIN TESPİTİNDE DİKKATE ALINAMAYACAĞI**

**T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE**

Karar Tarihi : 28.06.2021
Esas No : 2016/14961
Karar No : 2021/3608

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı

VEKİLİ : Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ... İnşaat ve Tesisat Anonim Şirketi

VEKİLİ : Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ :

Dava konusu istem: Davacı tarafından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk ettirilen 2014 yılı kurumlar vergisinin, iştiraktan doğan zararın gider olarak kabul edilmemesi suretiyle yapılan tahakkukun terkin ve yasal faiziyle birlikte iadesi, iştirak tasfiyesinden doğan ve ihtirazi kayda konu olan zararın 2014 yılında yeterli matrah oluşmadığı için kullanılmayan kısmının, izleyen yıllara “geçmiş yıl mali zararı” olarak devrine karar verilmesi istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Vergi Mahkemesince verilen kararda; davacı şirket tarafından, 2014 yılı içinde tasfiye edilmiş olan iştirakine ilişkin iştirak hisselerinin karşılıksız kalması neticesinde oluşan zararın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerektiği ileri sürülerek ihtirazi kayıtla 2014 yılı kurumlar vergisi beyannamesi verildiği, iştirak edilen şirketin hukuken ortadan kalkması sonucu davacı şirketin iştirakler hesabında hisse senetlerinin maliyet bedeli ve iştirak edilen şirketin sermayesinin tamamlanması için ödenen tutar kadar bir zarar oluştuğu, diğer bir ifade ile şirket aktifine kayıtlı bu hisselerin değerlerini kaybetmeleri sonucu şirket özserma-

yesinin bu oranda azaldığı, bunun zarar olarak nitelendirilmesinin mevzuata uygun olduğu, iştirak hisselerinin karşılıksız kalması oluşan zararın kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmek suretiyle fazladan yapılan 4.431.347,17 TL kurumlar vergisine ilişkin tahakkuk işleminde hukuka uygunluk bulunmadığı, 3095 Sayılı Kanuni Faiz ve Temerrüt Faizine İlişkin Kanun hükümleri uyarınca fazladan tahsil edilen meblağın yasal faizi ile iadesi gerektiği, ihtirazi kayda konu olan zararın 2014 yılında yeterli matrah oluşmadığı için kullanılamayan kısmının izleyen yıllara “geçmiş yıl mali zararı” olarak devredilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davalı idare tarafından, Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddesinde ve 1 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, şirketlerin istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların kurum kazancından indirilemeyeceğinin düzenlendiği, indirilebilecek giderlerin sadece iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri olduğu, konu hakkında verilmiş çok sayıda Danıştay kararları olduğu, giderin indirilebilmesi için harcamanın ticari kazancın elde edilmesi ile ilgili olması gerektiği, faiz isteminin de yerinde olmadığı ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Davacı tarafından, doğrudan ve dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetiminin ve ortaklık politikasının belirlenmesine katılmak üzere, bu şirketlere iştirak edilmesi durumunda yapılan harcamanın ticari faaliyet ile ilgili olduğu, iştirak ettiği şirketin hukuken ortadan kalkması sonucu, iştirakler hesabında hisse senetlerinin iktisap edilmesi için ödediği tutar kadar zarar oluştuğu, iştirakin tasfiyesi işleminin kurumlar vergisi kanunu 5. maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna bir faaliyet olarak değerlendirmenin mümkün olmadığı belirtilerek temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCESİ : Temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu, 3. fıkrasında ise, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna faaliyetlerinden doğan zararların istisna dışı kurum

kazancından indirilmeyeceği düzenlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25. maddesine 5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 9. maddesiyle eklenen 1) bendinde "Bu madde uyarınca düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde bunlara ilişkin düzeltme farklarının maliyet bedeli addolunacağı, şu kadarki amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerlerinin altında satılması halinde düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi arasındaki farka isabet eden zarar, gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı" hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5. İstisnalar" başlıklı kısmının "5.13. Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi" alt başlıklı kısmında da, Kurumlar Vergisi Kanununun üstte alıntısı yapılan 5. maddesinin 3. fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, "...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir." denildiği, dolayısıyla, söz konusu hükmün Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamakta olduğu, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerektiği, aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerektiği, Kanunun anılan hükmünün, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmekte olduğu, bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağına tabii olduğuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda yer verilen madde hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, davacı şirketin iştiraki olan ... İnşaat Taahhüt Nakliyat Ticaret ve San. Ltd. Şti'nin tasfiyesi dolayısıyla oluşan zararın, ticari faaliyetinden sağlanan hasılatın gider olarak indirilebilmesi için bu giderin bu hasılatın elde edilmesi veya idame ettirilmesi amacıyla yapılması, yani gelire gider arasında doğrudan ve açık bir

İliyet bağının bulunması gerekmekte olup, söz konusu iştirak edilen şirketin tasfiyesi nedeniyle oluşan zararın şirketin ticari kazancının elde edilmesi veya idamesi ile ilgili bir gider olarak değerlendirilmesine imkân bulunmadığı gibi söz konusu zararın gider olarak gösterilmesine 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin 3. fıkrası da engel teşkil etmektedir.

Bu durumda, davacı adına yapılan tahakkukta hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

KARAR SONUCU :

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin kabulüne,
2. Temyize konu ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının ...'in karşı oyu ve oyçokluğuyla BOZULMASINA,
3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine,
4. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş (15) gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 28/06/2021 tarihinde karar verildi.

(X) KARŞI OY :

Davacı şirket tarafından, 2014 dönemine ilişkin ihtirazi kayıtla verilen kurumlar vergisi beyannamesi uyarınca yapılan tahakkuk işleminin iptali istemiyle açılan davada verilen kabul kararı temyiz edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-(e) maddesinde; kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu, bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı ve sözkonusu satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu süre içinde tahsil edilmemiş satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı, hükmüne yer verilmiş, 5/3 maddesinde ise; iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin mümkün olduğu kabul edilmiştir.

Belirtilen mevzuat hükümleri uyarınca, iştirak satışından elde edilen kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olduğuna göre, iştirak hissesinden iptalinden doğan zararlardan da %75 kısmına isabet eden kısmı (istisnaya isabet eden zarar olduğu için) istisna dışı kurum kazancından indirilemeyecek, sadece %25'lik kısmı indirilebilecektir.

Olayda, davacı şirketin iştiraki olduğu ... İnşaat Taahhüt Nakliyat Ticaret ve San. Ltd. Şti'nin tasfiyesi sonucu, aktiften çıkarılması nedeniyle zarar edildiği belirtilerek, oluşan zararın %25'lik kısmının indirilmemesine ilişkin kısmın iptali ve dolayısıyla davanın kısmen kabul, kısmen reddi gerekirken aksi yöndeki mahkeme kararının bu kısmının bozulması gerektiği görüşüyle karara katılmıyorum.

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ KARŞILIĞINDA EDİNİLEN GAYRİMENKULLERİN FARKLI TARİHLERDE FARKLI KİŞİLERE SATIŞININ TİCARİ KAZANÇ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE

Karar Tarihi : 03.02.2021
Esas No : 2016/15020
Karar No : 2021/687

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı (... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

VEKİLİ: Av. ...

KARŞI TARAF (DAVACI) : ...

VEKİLİ: Av. ...

İSTEMİN KONUSU : ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, gayrimenkul alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazancı kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle ticari kazanç yönünden vergi mükellefiyeti tesis edilerek takdir komisyonu kararlarına istinaden vergi ziyai cezalı olarak re'sen tarh edilen 2013 yılı gelir vergisi ile 2013/4-6, 7-9, 10-12 dönemleri geçici vergilerin kaldırılması istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Vergi Mahkemesince verilen kararda; davalı idarece söz konusu taşınmazların alım ve satımıyla ilgili taraflar nezdinde yeterince inceleme ve araştırma yapılarak davacının herhangi bir ticari organizasyon dahilinde faaliyet yürüttüğü yönünde bir tespit ortaya konulmadığı, salt gayrimenkullerin satış işlemlerinin çokluğuna dayanılarak davacının ticari faaliyet yürüttüğü değerlendirilmesinde bulunulduğu, davacının ihtilaf konusu dönemde yaptığı satışların ticari organizasyon dahilinde ve ticari kazanç elde edilmesi gayesiyle değil, servetin nitelik değiştirerek muhafazası şeklinde olduğu sonucuna varıldığı, bu durumda davacının ihtilaf konusu dönemdeki

gayrimenkul satışlarının ticari organizasyon dahilinde ve kâr elde etmek amacıyla yapıldığının kabulü mümkün bulunmadığından, bu satışları nedeniyle beyanname verme yükümlülüğü bulunmayan davacının takdire sevkinde ve takdir komisyonunca belirlenen matrahlar üzerinden tarh edilen cezalı vergilerde yasal isabet görülmediği sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: 01/01/2011 tarihinden itibaren gayrimenkul sermaye iradı mükellefi olan davacının 2009 yılında 6 adet, 2010 yılında 4, 2011 yılında 7, 2012 yılında 1, 2013 yılında ise 3 adet olmak üzere toplam 21 adet gayrimenkul satışının tespit edildiği, yapılan araştırmalar neticesinde ödevlinin 2009 ve müteakip yıllarda yapmış olduğu gayrimenkul satışlarının aynı vergilendirme döneminde yinelendiği veya önceki vergilendirme döneminde de yapıldığı için devamlılık arz ettiğinin ihtilafsız olduğu, bu nedenle ticari kazanç yönünden mükellefiyet kaydının açıldığı, takdir komisyonu tarafından davacının ilgili dönem matrahlarının takdir ve tespit edildiği, satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarını aşacak şekilde kazanç sağlama potansiyeli olması durumunda, bu faaliyetin ticari olarak değerlendirilmesi ve vergilemenin de ticari kazanç hükümlerine göre yapılmasının gerektiği, davacı hakkında tesis edilen işlemlerin hukuka uygun olduğu ileri sürülmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Cevap verilmemiştir.

TETKİK HÂKİMİ : ...

DÜŞÜNCE: Temyiz isteminin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Dördüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan ifadelerin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı; 30. maddesinde, re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması olduğu belirtilmiştir.

Diğer yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden hesaplanacağı; 37. maddesinin ikinci fıkrasının 4. bendinde, gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işlerinin devamlı olması halinde faaliyetin ticari faaliyet, elde edilen kazancın ise ticari kazanç olduğu belirtilmiş olup, gayrimenkul alım satım faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için gayrimenkul alım satım işlerinin devamlılık unsuru taşıyıp taşımadığının ortaya konulması gerekmektedir. Bir faaliyetin devamlılık niteliği taşıyıp taşımadığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde tekrarlanması ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu, devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçüdür. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını ispat yükü ise vergi mükelleflerine aittir.

Dosyanın incelenmesinden, 01/01/2011 tarihinden itibaren gayrimenkul sermaye iradı mükellefi olan davacının 2009 yılında 6, 2010 yılında 4, 2011 yılında 7, 2012 yılında 1, 2013 yılında ise 3 adet olmak üzere toplam 21 adet gayrimenkul satışının tespit edildiği, söz konusu satışların 15 adedinin Ankara İli, Yenimahalle İlçesi, ... Mahallesi, ... ada/parselde, 3 adedinin ise aynı yer ... ada/parselde kayıtlı arsada bulunan dairelerin satışına ilişkin olduğu, ... ada/parselde kayıtlı arsa üzerindeki dairelerin ... Yapı Kooperatifi ile yapılan ve 17/01/2006 tarihinde yenilenen Yenimahalle 2. Noterliğinin ... tarih ve ... yevmiye numarasına kayıtlı kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca, ... ada/parselde kayıtlı arsada bulunan dairelerin ise ... İnşaat Taahhüt Ticaret Ltd. Şti. ile yapılan ... tarih ve ... yevmiye numaralı kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca edinildiği, sözleşmelere konu olan arsaların 04/04/1990 tarihinde vefat eden murisin babası ...'dan davacıya intikal ettiği görülmektedir.

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri ile tespitler bir arada değerlendirildiğinde, Mahkemece her ne kadar davalı idarece söz konusu taşınmazların alım ve satımıyla ilgili taraflar nezdinde yeterince inceleme ve araştırma yapılarak davacının herhangi bir ticari organizasyon dahilinde faaliyet yürüttüğü yönünde bir tespit ortaya konulmadığı, salt gayrimenkullerin satış işlemlerinin çokluğuna dayanılarak davacının ticari faaliyet yürüttüğü değerlendirilmesinde bulunulduğu, tüm bu hususlar birlikte dikkate alındığında, davacının ihtilaf konusu dönemde yaptığı satışların ticari organizasyon dahilinde ve ticari kazanç elde edilmesi gayesiyle değil, servetin nitelik değiştirerek muhafazası şeklinde olduğu sonucuna varılsa da, arsa üzerinde birden çok bağımsız bölümden oluşan yapı yapılması, arsanın vasfını değiştirmekte ve üzerindeki mülkiyet hakkının paylara bölünerek, birbirinden bağımsız hale gelen bu payların ayrı ayrı elden çıkarılmasına olanak sağlamaktadır. Tapuda ayrı bağımsız

bölümler olarak tescil edilmiş her taşınmaz satışı, ayrı ve bağımsız işlemler olup, aynı takvim yılında veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan birden fazla bağımsız bölümün satılması sürekliliğin göstergesidir. Ayrıca, kişisel gereksinim nedeniyle gayrimenkul ediniminde sayının sınırlı olacağı ve servetin korunması amaçlı ediniminde de tekrar satış gerektirmeyeceği dikkate alındığında, bu iki nedenden birine dayanılarak edinilen gayrimenkullerin gereksinimin ortadan kalkması veya servetin nakde dönüştürülmesini haklı ve gerekli kılan nedenlerle kanıtlanmadığı takdirde işlem sayısındaki çokluk, kazanç sağlama amacının da göstergesi kabul edilmelidir.

Davacı tarafından, kat karşılığı inşaat sözleşmesine karşılığında edinmiş olduğu gayrimenkullerin farklı tarihlerde farklı kişilere satışının gerçekleştirilmesi ile elde edilen gelir yönünden devamlılık koşulunun gerçekleştiği açık olup, kazancın ticari nitelik taşıdığı olayda, aksi gerekçe ile verilen Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1.Temyiz isteminin kabulüne,

2.Temyize konu ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA,

3.Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın anılan Vergi Mahkemesine gönderilmesine,

42577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (Geçici 8. maddesi uyarınca uygulanmasına devam edilen) 54. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu kararın tebliğ tarihini izleyen onbeş (15) gün içinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 03/02/2021 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

(X) KARŞI OY:

Temyiz dilekçesinde öne sürülen hususlar, temyize konu mahkeme kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından temyiz isteminin reddi gerektiği görüşüyle Dairemiz kararına katılmıyoruz.

**TAHSİL EDİLEMİYEN ALACAKLARLA İLGİLİ OLARAK SÖZ
KONUSU ALACAKLARIN ŞÜPHELİLİK HALİNİN DEVAM ETTİĞİ
SÜRE BOYUNCA KARŞILIK AYRILABİLECEĞİ**

T.C.

DANIŞTAY

DÖRDÜNCÜ DAİRE

Karar Tarihi : 13.02.2014

Esas No : 2010/3320

Karar No : 2014/805

Temyiz Eden Taraflar: 1) ... Gıda Temizlik Turizm İnşaat ve İhtiyaç Mad-
deleri Sanayi Ticaret Anonim Şirketi

2) ... Vergi Dairesi Başkanlığı/...

(... Vergi Dairesi Müdürlüğü)

İstemin Özeti : 2006 yılı işlemleri incelenen davacı adına, 2004 ve 2005 yıllarında şüpheli hale gelen alacakları için 2006 yılında karşılık ayrılamayacağı ileri sürülerek 2006/4-6 dönemi için salınan geçici vergi ile kesilen vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır. ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve E:..., K:... sayılı kararıyla; geçici verginin mahsup dönemi geçtiğinden geçici vergi aslının terkinin gerektiği, öte yandan gerekli şartları taşıyarak şüpheli alacak kapsamına giren bir alacak için alacağın şüpheli hale geldiği dönemde karşılık ayrılabilceği, aksine yaklaşımın mükellefleri en çok kâr sağladıkları yılda şüpheli alacak karşılığı ayırma yoluna iteceği, bu nedenle aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyayı cezasında hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın kısmen kabulüne, kısmen reddine karar verilmiştir. Taraflarca hukuka aykırı olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti: Davalı İdarece temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuş, davacı tarafından cevap verilmemiştir.

Tetkik Hakimi ...'ın Düşüncesi: Şüphelilik hali devam eden alacaklar için uyumsuzluk döneminde karşılık ayrılmasında hukuka aykırılık bulunmadığından davacının temyiz isteminin kabulüyle, Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı ...'nin Düşüncesi: İdare ve vergi mahkemelerince veri-

len kararların temyizden incelenerek bozulabilmesi için, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen nedenlerin bulunması gerekmektedir.

Tarafların temyiz dilekçelerinde öne sürülen hususlar, söz konusu maddede yazılı nedenlerden hiçbirisine uymadığından, istemlerin reddi ile temyiz edilen Mahkeme kararının onanmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince duruşma yapılmasına gerek görülmeyle gereği görüldü: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323 üncü maddesinin birinci fıkrasında, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacakların şüpheli alacak sayılacağı ve ikinci fıkrasında şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacağı öngörülmüştür.

Bu düzenlemede alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılmasını zorunlu kılan bir hükme yer verilmemiştir. Önemli olan alacağın maddede gösterilen niteliklere sahip olup olmadığı hususudur. Dönemin değişmesiyle alacağın şüpheli olma niteliğini kaybettiğinin kabulü kanunda öngörülme, bu nedenle de kanunla tanınan bir hakkın bertaraf edilmesi anlamına gelecektir.

Uyuşmazlıkta, vergi inceleme raporu ekinde tahsil edilemeyen alacaklarla ilgili olarak başlatılan icra takiplerine ilişkin belgelere yer verilmiş olup, 2006 yılı itibarıyla söz konusu alacakların şüphelilik halinin devam ettiği anlaşıldığından, alacakların şüpheli hale geldiği yıllarda karşılık ayrılmamasının önemi bulunmamaktadır.

Bu durumda, şüphelilik hali devam eden alacaklar için uyuşmazlık döneminde karşılık ayrılmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, aslı aranmayan geçici vergi üzerinden kesilen vergi ziyayı cezasına ilişkin davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, davacının temyiz isteminin kabulüyle, ... Vergi Mahkemesinin ... günlü ve E:..., K:... sayılı kararının redde ilişkin kısmının bozulmasına, davalı İdarenin temyiz isteminin ise bu nedenle reddine, 13/02/2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.

**VERGİ İNCELEME RAPORUNUN İHBARNAME İLE BİRLİKTE
TEBLİĞ EDİLMEMESİ, İHBARNAMENİN TEBLİĞ TARİHİNE
GÖRE SÜRESİNDE AÇILAN BİR DAVADA VERGİLENDİRMEYİ
HÜKÜMSÜZ KILACAK BİR HUKUKA AYKIRILIK
OLUŞTURMAYACAĞI**

T.C.
DANIŞTAY
ÜÇÜNCÜ DAİRE

Karar Tarihi : 17.02.2021

Esas No : 2018/861

Karar No : 2021/864

TEMYİZ EDEN (DAVALI) : ... Vergi Dairesi Başkanlığı/...

VEKİLİ: Av. ...

KARŞI TARAF : ...

İSTEMİN KONUSU: ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararına yöneltilen istinaf başvurularına ilişkin ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının temyizden incelenerek bozulması istenilmektedir.

YARGILAMA SÜRECİ:

Dava konusu istem: Davacı adına, alımlarının bir kısmını sahte faturalarla belgelendirmesi nedeniyle sözü edilen faturalara konu indirimlerin reddi suretiyle yeniden oluşturulan beyan tablosu uyarınca 2011 yılının Mart, Nisan, Haziran ila Ağustos dönemleri için re'sen salınan katma değer vergisi ve tekerrür nedeniyle artırılan üç kat vergi ziyai cezası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi gereğince kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Davacının faturalarını kayıtlarına aldığı ... hakkındaki tespitlerden, düzenlediği faturaların gerçek bir mal teslimi ve hizmet ifasına dayanmadığı anlaşıldığından yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı, Nisan-Haziran 2010 dönemine yönelik geçici vergiye ait olup 2011 tarihinde uzlaşma yoluyla kesinleşen vergi ziyai cezasının teker-rüre esas alınamayacağı, somut bir tespit olmaksızın kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi yönünden dava reddedilmiş, vergi ziyai cezasının tekerrür-

den kaynaklanan kısmı ile özel usulsüzlük cezası ise kaldırılmıştır.

Bölge Mahkemesi kararının özeti: Vergi ziyayı cezasının tekrardan kaynaklanan kısmı ile özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasına davalı idarece yöneltilen istinaf başvurusunun, usul ve hukuka uygun olduğu sonucuna varılan Vergi Mahkemesi kararının değinilen hüküm fıkrasının kaldırılmasını sağlayacak nitelikte görülmediği, tarhiyatın maddi ve hukuki sebepleri hakkında mükellefin yasal haklarını kullanabilmesinin sağlanabilmesi için davacı hakkında takdir edilen matraha ilişkin tespit ve bilgilerin yer aldığı ve davacı hakkında düzenlenmiş vergi inceleme raporu eklenmeden yapılan bir tebligatın geçerliliğinden söz edilemeyeceği, bu durumun davacının savunma hakkını engellediği ve esasa etkili bir şekil hatası olduğu, dolayısıyla re'sen salınan üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinde hukuka uygunluk bulunmadığı gerekçesiyle davalı idarenin istinaf talebi 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 45. maddesinin 3. fıkrası uyarınca reddedilmiş, davacının istinaf başvurusu kabul edilerek Vergi Mahkemesi kararının tarhiyata ilişkin hüküm fıkrası kaldırıldıktan sonra dava konusu üç kat vergi ziyayı cezalı katma değer vergisi kaldırılmıştır.

TEMYİZ EDENİN İDDİALARI: Davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ihbarnamelerle birlikte elektronik ortamda davacıya tebliğ edildiği, tebliğ elektronik ortamda yapıldığından tebliğe ilişkin tebligat zarfı bulunmadığı, davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporu ile 2011 yılında hakkında sahte belge düzenlemekten dolayı vergi tekniği raporu bulunan ...'dan aldığı faturaları yasal defterlerine kaydettiği ve beyanlarında indirim konusu yaptığı tespit edildiğinden yapılan tarhiyatın ve kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka uygun olduğu ileri sürülerek kararın bozulması istenilmektedir.

KARŞI TARAFIN SAVUNMASI: Savunma verilmemiştir.

DANIŞTAY TETKİK HÂKİMİ ...'IN DÜŞÜNCESİ: ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

İNCELEME VE GEREKÇE:

MADDİ OLAY:

Davacı adına, emtia alımlarının bir kısmını sahte faturalarla belgelendiği yolundaki tespitleri içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak katma değer vergisi indirimlerinin reddi suretiyle 2011 yılının Mart, Nisan, Haziran

ila Ağustos dönemleri için re'sen katma değer vergisi salındığı ve tekerrür hükmüne istinaden artırılarak üç kat vergi ziyai cezası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1. bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesildiği anlaşılmıştır.

İLGİLİ MEVZUAT:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ olunacağı, 35. maddesinde de, takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği, ceza ihbarnamesinin içeriğini düzenleyen 366. maddesinde de cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneğinin ihbarnameye bağlanacağı, 140 ve 141. maddelerinde vergi incelemesine başlanıldığı hususunu içeren bir tutanak ve inceleme bitince de, bunun yapıldığını gösteren bir vesikanın nezdinde inceleme yapılana verileceği ve inceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumlarının ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabileceği, ilgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunların da tutanağa geçirilmesi suretiyle tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılmasının mecburi olduğu, 108. maddesinde ise tebliğ olunan vesikaların, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri, ihbarnamede sadece mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı kuralına yer verilmiştir.

HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Davacı adına re'sen salınan üç kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi, dayanağı vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esasa etkili bir şekil hatası olduğu ve davacının savunma hakkını kısıtladığı gerekçesiyle kaldırılmış ise de yukarıda yer verilen düzenlemeler; verginin tarhının, cezanın kesilmesinin, bunları duyuran ihbarnamelerden ve tebliğinden ayrılığını göstermektedir. İhbarnameye eklenmesi gereken takdir komisyonu kararının ve vergi inceleme raporunun ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi, ihbarnamenin değil, tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturur.

Bu durumda, süresinde açılmış bir davanın incelenmesi sırasında inceleme raporunun ihbarnameye eklenmediğinin dosyada bulunan herhangi bir kanıtın varlığı sebebiyle kabul edilmesi halinde, davanın; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 16. maddesinin 5. fıkrası uyarınca dava dosyasına idare

tarafından sunulacak olan inceleme raporunun davacıya tebliğinden sonra aynı Kanun'un 21. maddesi de gözetilerek incelenmesi olanaklı olduğundan, söz konusu ihbarnamenin usul yönünden hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle cezalı verginin kaldırılması yolunda verilen Vergi Dava Dairesi kararının değinilen hüküm fıkrasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Dava konusu özel usulsüzlük cezasının; indirime konu edilen sahte fatura tutarları üzerinden hesaplandığı dikkate alındığında, yukarıda sözü edilen matrah unsuru bakımından yapılacak yargılama neticesine göre bir karar verilmek üzere özel usulsüzlük cezasının kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının da bozulması gerekmiştir.

Öte yandan, bozma kararı üzerine verilecek kararda, vergi ziyayı cezasının tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle artırılan kısmı hakkında da değerlendirme yapılarak hüküm kurulacağı tabidir.

KARAR SONUCU:

Açıklanan nedenlerle;

1. Temyiz isteminin kabulüne,
2. ... Bölge İdare Mahkemesi ... Vergi Dava Dairesinin ... tarih ve E:..., K:... sayılı kararının BOZULMASINA,
3. Yeniden bir karar verilmek üzere dosyanın ilgili Vergi Dava Dairesine gönderilmesine,
4. 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 13. maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 17/02/2021 tarihinde oy-birliğiyle kesin olarak karar verildi.